

місцевих бюджетів, здійснено оцінку рівня податкового потенціалу адміністративно-територіальних утворень регіону, а також ступеня фінансової забезпеченості місцевих бюджетів.

E.Sushkova

Assessment of fiscal efficiency of the tax regulation of economic development of Crimea

The results of assessing of fiscal efficiency of the tax regulation of economic processes in the Crimea, in which identify the main forming income taxes to local budgets, assesses the level of the tax potential of the administrative-territorial entities of the region and the degree of financial security of local budgets.

Одержано 22.04.12

УДК 336.225.673+631.11

М.В. Гомонюк, асп.

Кіровоградський національний технічний університет

Податковий контроль сільськогосподарських підприємств під час зміни режиму оподаткування

В статті досліджено особливості справляння податків підприємствами агропромислового комплексу, розглянуто типові операції під час зміни режиму оподаткування, а також визначено, що повинна включати в себе перевірка сільськогосподарського підприємства.

податок на прибуток, фіксований сільськогосподарський податок, податкова перевірка, сільськогосподарські підприємства

Постановка проблеми. Податковий контроль є необхідною умовою функціонування ефективної податкової системи. Він забезпечує зв'язок платників податків з органами державного управління. Податковий контроль є завершальною стадією управління оподаткуванням і одночасно одним з елементів планування податкових доходів бюджетів. В процесі реформування податкової системи, у платників податків виникають складнощі, які спричинені частою зміною законодавства, недостатнім проведенням роз'яснювальної роботи, некомпетентністю працівників підприємства та ін.

Актуальність дослідження. Відомо, що в Україні головним ресурсним потенціалом завжди була земля. Ніяке суспільство не зможе функціонувати нормально, якщо не матиме високорозвиненого аграрного сектора і достатньої кількості продовольства для забезпечення населення. Одним з найважливіших елементів державного регулювання аграрного сектору економіки є система оподаткування. Питанням, які викликають складнощі у веденні бухгалтерського обліку та сплаті податку сільськогосподарськими підприємствами й буде присвячена дана стаття.

Так, сільськогосподарські товаровиробники по тим, чи іншим обставинам вимушені в процесі своєї діяльності змінювати режим оподаткування. У зв'язку з цим виникає ряд типових порушень під час ведення бухгалтерського обліку, які призводять до відповідальності посадових осіб підприємства. Тому доцільним є розглянути

особливості податкового контролю податку на прибуток та фіксованого сільськогосподарського податку, а також переходу з одного на інший.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням питання податкового контролю займалися такі вчені як, Яковенко О.О., Чередніченко А.П., Бризгалін А.В., Кваша Ю.Ф., Кучерявий І.І. та ін., зокрема в сільському господарстві - Дікань Л.В., Синчак В.П., Волнєйкін В. Ю.

У широкому аспекті податковий контроль як об'єкт наукових досліджень серед українських вчених опрацьований тільки В.А. Онищенко, частково у співпраці О.П.Чернявським, В.П. Хомутенко, В.В. Немченко та О.Д. Василюком.

Проблеми податкового контролю, визначення його ефективності розглядалися О.Воронковою, А.Ф. Мельником, А. Фурманом, Н.Н. Скворцовим та іншими вченими.

Разом з тим, дослідниками недостатньо уваги приділяється наявності розбіжностей в основних питаннях теорії і практики податкового контролю, зокрема, на сільськогосподарських підприємствах, відсутні розробки у напрямку контролю під час зміни режиму оподаткування.

Мета статті – дослідити, застосування якого з податкових режимів, загального чи спеціального, є більш вигідним для сільськогосподарських товаровиробників, розглянувши типові операції господарської діяльності під час зміни режиму оподаткування, та визначивши, що повинна включати в себе перевірка сільськогосподарського підприємства.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно п. 61.1 Податкового Кодексу (далі ПК), податковий контроль - система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Контрольна діяльність податкових органів спрямована на досягнення низки цілей, серед яких важливо виокремити такі:

- забезпечення додержання податкового законодавства суб'єктами, що реалізують податковий обов'язок;
- попередження правопорушень у податковій сфері;
- виявлення порушень податкового законодавства та застосування до винних осіб відповідних заходів відповідальності.

Одним з головних напрямків податкового контролю сільськогосподарських підприємств є перевірка того, чи законно підприємство сплачує фіксований сільськогосподарський податок (далі ФСП).

Сільськогосподарські підприємства можуть застосовувати як „класичну” систему оподаткування, тобто сплачувати податок на прибуток, так і спеціальний податковий режим. Спеціальний податковий режим - це система заходів, що визначає особливий порядок оподаткування окремих категорій господарюючих суб'єктів (п.11.2 ПК). В нашому випадку мова йтиме про фіксований сільськогосподарський податок.

Платниками фіксованого сільськогосподарського податку можуть бути сільськогосподарські товаровиробники, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків (п. 301.1 Податкового Кодексу, далі ПК). Таким чином, новоутворене підприємство перший рік своєї діяльності зобов'язане пропрацювати на загальній системі оподаткування.

Якщо під час документальної перевірки працівники державної податкової служби виявляють недотримання платником вимог чинного законодавства, щодо правомірності застосування спеціального податкового режиму, то такий платник

податку зобов'язаний перейти до сплати податків за загальною системою оподаткування. Така зміна повинна відбутися починаючи з наступного місяця після місяця, у якому було встановлено таке порушення.

Оскільки визначальною умовою є розмір частки сільськогосподарського товаровиробництва, то необхідно перевірити правильність його розрахунку, порядок визначення якого затверджений Мінагрополітики від 17.12.10р. №837. Розрахунок такої частки разом з декларацією з ФСП надається підприємством в орган Державної податкової служби за його місцезнаходженням та/або за місцем розташування земельних ділянок.

При цьому необхідно мати на увазі, що згідно ПК п.301.6 платником ФСП не може бути:

- суб'єкт господарювання, у якого понад 50 відсотків доходу, отриманого від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва та продуктів її переробки, становить дохід від реалізації декоративних рослин, диких тварин і птахів, хутряних виробів і хутра;

- суб'єкт господарювання, що провадить діяльність з виробництва підакцизних товарів, крім виноматеріалів виноградних, вироблених на підприємствах первинного виноробства для підприємств вторинного виноробства, які використовують такі виноматеріали для виробництва готової продукції;

- суб'єкт господарювання, який станом на 1 січня базового (звітного) року має податковий борг, за винятком безнадійного податкового боргу, який виник внаслідок дії обставин непереборної сили (форс-мажорних обставин).

Наступним кроком податкового інспектора є визначення правильності розрахунку суми податку, який сплачує сільськогосподарське підприємство.

У разі коли підприємство є платником ФСП, об'єктом оподаткування виступає площа сільськогосподарських угідь та/або земель водного фонду, що перебуває у власності сільськогосподарського товаровиробника або надана йому у користування, у тому числі на умовах оренди (п. 302.1 ПК). Базою оподаткування в цьому випадку є нормативна грошова оцінка землі, у тому числі водного фонду, проведена за станом на 1 липня 1995 року.

$$\text{ФСП} = \text{ФСПр} + \text{ФСПс} + \text{ФСПп} + \text{ФСПб.н} + \text{ФСПв.ф}, \quad (1)$$

де *ФСПр* - фіксований сільськогосподарський податок з ріллі;

ФСПс - фіксований сільськогосподарський податок з сінокосів;

ФСПп - фіксований сільськогосподарський податок з пасовищ;

ФСПб.н - фіксований сільськогосподарський податок з багаторічних насаджень;

ФСПв.ф - фіксований сільськогосподарський податок з земель водного фонду.

$$\text{ФСПр}(\text{ФСПс}, \text{ФСПп}, \text{ФСПб.н}, \text{ФСПв.ф}) = \frac{S * \text{Грош.оцінка} * \text{Ст.}}{100\%}, \quad (2)$$

де *S* - площа ділянок;

Грош.оцінка - грошова оцінка 1 га;

Ст. - ставка податку.

Наступним кроком податкового інспектора є перевірка правильності розподілу загальної суми ФСП за кварталами. Згідно п.306.2 ПК, суму податку підприємство розподіляє в наступних співвідношеннях: в I кварталі – 10%, в II кварталі – 10%, в III кварталі – 50%, в IV кварталі – 30%. Сплата податку здійснюється щомісячно, тобто нарахований податок за квартал необхідно поділити на три, та сплатити протягом 30 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного місяця.

Якщо підприємство є платником податку на прибуток, то об'єктом оподаткування є прибуток, який визначається шляхом зменшення суми прибутку звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, а також інших витрат звітного періоду (п. 134.11 ПК).

Дікань Л.В. в праці «Фінансово-господарський контроль» розробив наступну послідовність перевірки собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [1]:

1. перевірка розподілу витрат з утримання необоротних активів між окремими об'єктами планування та обліку;
2. перевірка собівартості робіт та послуг допоміжних виробництв;
3. перевірка розподілу загальних витрат;
4. перевірка списання частини витрат на будівництво;
5. перевірка списання витрат основного виробництва суми надзвичайних витрат;
6. перевірка розподілу бригадних, фермерських, цехових та загальновиробничих витрат;
7. перевірка визначення суми виробничих витрат за об'єктами обліку;
8. перевірка визначення собівартості продукції рослинництва;
9. перевірка визначення собівартості продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції;
10. перевірка розподілу витрат з утримання кормо цехів;
11. перевірка визначення собівартості продукції тваринництва;
12. перевірка визначення собівартості продукції тваринництва інших промислових виробництв;
13. перевірка визначення собівартості товарної продукції рослинництва, тваринництва, підсобних промислових виробництв.

Виходячи з вище вказаного, можна стверджувати, що сплата ФСП та податку на прибуток не мають жодних спільних рис. Тому під час проведення податкової перевірки необхідно звернути увагу на правильність здійснення господарських операцій під час переходу із одного податкового режиму на інший.

Пропонуємо вашій увазі розглянути деякі типові ситуації, які виникають у сільськогосподарських підприємств після переходу із спеціального податкового режиму на загальний.

У платників ФСП, які перейшли на загальну систему оподаткування, як правило, є ряд незавершених операцій з купівлі-продажу, тобто таких, які почались в періоді перебування підприємства платником ФСП, а закінчуються, коли підприємство стало платником податку на прибуток [3, стр.39]. Розглянемо наслідки зміни методу оподаткування для незавершених операцій в таблиці 1.

Таблиця 1 – Типові господарські операції, які виникають під час переходу зі спеціального податкового режиму на загальний

№ п/п	Обкладання операцій ФСП		Обкладання операцій податком на прибуток	
	Початок операції	Податкові наслідки	Завершення операції	Податкові наслідки
1	Перерахована продавцю передплата за товар	Операція не враховується не визначені об'єкта оподаткування	Отримані товари (послуги, роботи) від продавця	Витрати будуть відображені одночасно з визнанням доходу при відвантаженні товару (п.138.4 ПК)
2	Оприбутковані товари (одержані послуги, роботи)		Перерахована оплата за товари (послуги, роботи) продавцю	Витрати будуть відображені одночасно з визнанням доходу при відвантаженні товару (п.138.4 ПК)
3	Отримана передплата за		Відвантажено товари (послуги,	Платник податку має право на витрати в розмірі

	товар (послуги, роботи) від покупця		роботи) покупцю	собівартості товарів, які виникли при ФСП, згідно п.138.4 ПК
4	Відвантажені товари (послуги, роботи) покупцю		Отримана оплата за товар (послуги, роботи) від покупця	Оскільки дохід визначається по даті переходу до покупця права власності на товар (п.137.1 ПК), то доходу та витрат при визначенні податку на прибуток не виникає*

*Якщо продукція була відвантажена (відбувся перехід права власності) після переходу на сплату податку на прибуток, то суму такої реалізації підприємство повинно включити до складу доходу. В такому випадку в період реалізації продукції у підприємства виникає право на витрати в розмірі собівартості реалізованої продукції, оскільки згідно п.138.4 ПК витрати, які формують собівартість реалізованих товарів визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнані доходи від реалізації таких товарів.

Під час перевірки правомірності включення безнадійної дебіторської заборгованості до витрат необхідно врахувати чи було створено підприємством резерв сумнівних боргів під час перебування платником ФСП. У разі, коли резерв було створено, податківець визнає включення таких сум до складу витрат, якщо ж ні – на включення такої суми до складу витрат для визначення об'єкту оподаткування підприємство не має права[2, стр.41].

Сільськогосподарське підприємство, яке має на балансі основні засоби (далі ОС), повинно підготуватися до переходу зі сплати ФСП на сплату податку на прибуток. Для цього необхідно провести інвентаризацію своїх ОС, та розрахувати по кожному окремому об'єкту його вартість. Слід звернути увагу, що до складу вартості, яка підлягає амортизації включається первісна вартість, витрати на модернізацію, модифікацію, добудову, реконструкцію та інші капітальні витрати. Отримані результати інвентаризації підприємству необхідно відобразити або в самостійно розроблених первинних документах (наприклад актах), або в типових формах. Але, окрім правомірності нарахування, податківцям необхідно перевірити дотримання допустимих строків амортизації ОС, які визначені п.145.1 ПК.

Розглянемо ситуацію коли підприємство із платника податку на прибуток, перейшло на сплату ФСП.

В деяких випадках такий перехід є вигідним, оскільки деякі незавершені операції, завдяки зміни загальної системи оподаткування на спеціальну, виводяться з під оподаткування. Наприклад: підприємство в червні 2011 року отримало від засновника позику в грошовому виразі, та повинно повернути її в серпні 2012 року. Грошові кошти не рахуються як дохід при визначенні об'єкта оподаткування для податку на прибуток у звітному році (Дт 311,301, - Кт 685). Якщо перевищити цей термін, то згідно з пп.137.5.5 ПК дана позика вже буде вважатися доходом, з якого необхідно сплатити податок. Але, оскільки підприємство в 2012 році перейшло на сплату ФСП, отримана сума не є об'єктом оподаткування.

Якщо до переходу на спеціальний податковий режим підприємство подавало річну декларацію про прибуток (у разі коли дохід від продажу сільськогосподарської продукції власного виробництва перевищує 50% загальної суми доходу, як передбачено ст. 155 ПК), необхідно перевірити наявність останньої декларації за половину звітного періоду, тобто з 1 липня по 31 грудня. Адже перейти на сплату ФСП можна лише з початку року.

У разі, коли підприємство після переходу на спеціальний режим самостійно виявило помилки за періоди, в яких воно було платником податку на прибуток (з урахуванням строку давності 1095 днів), то воно вправі подати декларацію про сплату податку на прибуток з відміткою „Уточнююча”. Якщо така помилка призвела до

заниження податку, то окрім недоплати, необхідно сплатити штраф у розмірі 3% від такої суми та пеню, за кожний з днів прострочення. Пеня сплачується із розрахунку 120% облікової ставки НБУ, яка діяла на момент виникнення такого боргу або на день його погашення, в залежності від того, яка з них більша (пп. 129.1.2., п.129.4 ПК). Якщо помилка привела до переплати, то платник податку має право повернути на свій рахунок таку суму, шляхом подачі заяви до ДПС за місцем обліку.

Висновки. Податківцю при перевірці сільськогосподарського підприємства особливу вагу слід приділити:

- перевірки того, чи законно підприємство сплачує фіксований сільськогосподарський податок;
- розрахунку частки сільськогосподарського товаровиробництва;
- правильності розрахунку суми податку, який сплачує сільськогосподарське підприємство;
- чи в повному обсязі підприємство визначило базу оподаткування;
- здійсненню господарських операцій під час переходу із одного податкового режиму на інший, зокрема незавершених операцій з купівлі-продажу.

На нашу думку, якщо виконуються всі умови законодавства, сільськогосподарським товаровиробникам доцільно переходити на спеціальний податковий режим, тобто на сплату ФСП. Оскільки у такого платника податку не тільки виключена можливість подвійного оподаткування, а й деякі операції зовсім не підлягають обкладанню податком. Ведення бухгалтерського обліку при цьому полегшується, а розрахунок об'єкту оподаткування значно спрощується.

Список літератури

1. Дікань Л.В. Податковий контроль нарахування та сплати фіксованого сільськогосподарського податку [Електронний ресурс]: навч. посібник / Л.В. Дікань // Фінансово-господарський контроль. – Режим доступу: http://pidruchniki.ws/10810806/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/podatkoviy_kontrol_narahuvannya_splati_fiksovanogo_silskogospodarskogo_podatku#461.
2. Задорожный А. С ФСН на общую систему налогообложения: как учитываются «переходящие» доходы и расходы? // Баланс Агро. - Днепропетровск: ВКК «Баланс-Клуб», 2012.- №1-2. - С.40-41.
3. Папинова О. Учет «незавершенных» операций при смене системы налогообложения // Баланс Агро.- Днепропетровск: ВКК «Баланс-Клуб», 2012.- №1-2. - С.37-39.
4. Податковий кодекс // ЛІГА:ЗАКОН. – Мережа ділової інформації ЛІГАБізнесІнформ.

М.Гомонюк

Налоговый контроль сельскохозяйственных предприятий во время смены режима налогообложения

В статье исследованы особенности уплаты налогов предприятиями агропромышленного комплекса, рассмотрены типичные операции во время смены режима налогообложения, а также определено, что должна включать в себя проверка сельскохозяйственного предприятия.

М.Гомонюк

Tax control of agricultural enterprises during changing of the mode of taxation

In the article the features of production of taxes are investigational by the enterprises of agroindustrial complex, typical operations are considered during the change of the mode of taxation, and also determined that must include for itself verification of agricultural enterprise.

Одержано 25.02.12